



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 C-1-06

N° 46 du 13 MARS 2006

IMPOT SUR LE REVENU. PLUS-VALUES DE CESSION A TITRE ONEREUX DE VALEURS MOBILIERES. AMENAGEMENT DES REGLES D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES EN REPORT D'IMPOSITION ETABLIES LORS DU TRANSFERT DU DOMICILE HORS DE FRANCE. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 61 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005 (N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005).

NOR : BUD F 06 20411J

Bureau C 1

PRESENTATION

L'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 (loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) a mis en conformité avec le droit communautaire le régime d'imposition des plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile hors de France.

Ainsi, pour les contribuables qui ont transféré avant le 1^{er} janvier 2005 leur domicile hors de France dans un Etat de l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et qui ont été imposés au titre des plus-values en report d'imposition sur le fondement du 1 bis de l'article 167 du code général des impôts, ces nouvelles dispositions prévoient :

- de dégrever d'office l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'article 167 précité afférent à des titres qui, au 1^{er} janvier 2006, sont toujours dans le patrimoine du contribuable,
- de rétablir les reports d'imposition existant sur ces mêmes titres à la date du transfert du domicile hors de France.

La présente instruction précise les conditions d'application de ces dispositions.



- 1 -

13 mars 2006

3 507046 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF ANTERIEUR	2
Section 1 : Transfert du domicile à l'étranger intervenu avant le 1^{er} janvier 2005. Imposition immédiate des plus-values en report d'imposition visées au 1 bis de l'article 167 du code général des impôts	2
A. CHAMP D'APPLICATION	2
I. Personnes concernées	2
II. Plus-values concernées	4
B. MODALITES D'IMPOSITION	5
I. Imposition immédiate	5
II. Sursis de paiement	6
III. Conséquences et expiration du sursis de paiement	8
IV. Dégrèvement d'office des impositions en sursis de paiement	11
Section 2 : Transfert de domicile à l'étranger intervenu après le 1^{er} janvier 2005 – Dispositions issues de l'article 19 de la loi de finances pour 2005	12
CHAPITRE 2 : NOUVEAU DISPOSITIF	15
Section 1 : Personnes concernées	16
Section 2 : Dégrèvement d'office des impositions et rétablissement des reports d'imposition	17
A. IMPOSITIONS CONCERNEES	17
B. CONDITIONS D'APPLICATION	18
I. Conservation des titres dans le patrimoine du contribuable	18
II. Obligations déclaratives	19
C. CONSEQUENCES DU DEGREVEMENT D'OFFICE	21
D. RETABLISSEMENT DES REPORTS D'IMPOSITION	22

Section 3 : Suivi des reports d'imposition des plus-values d'échanges ou de cession rétablis 23

A. EVENEMENTS ENTRAINANT L'EXPIRATION DES REPORTS D'IMPOSITION 23

B. IMPOSITION DES PLUS-VALUES A L'EXPIRATION DE LA PERIODE DE REPORT 24

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES 28

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR 33

Annexe I : Article 19 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004, Journal officiel du 31 décembre 2004)**Annexe II : Article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, Journal officiel du 31 décembre 2005)**

1. Sauf mention contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts (CGI) et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF ANTERIEUR

Section 1 : Transfert du domicile à l'étranger intervenu avant le 1^{er} janvier 2005. Imposition immédiate des plus-values en report d'imposition visées au 1 bis de l'article 167 du code général des impôts

A. CHAMP D'APPLICATION

I. Personnes concernées

2. Les contribuables qui transféraient leur domicile hors de France avant le 1^{er} janvier 2005 étaient immédiatement imposables au titre de l'ensemble des plus-values d'échange ou de cession de titres ou de droits qu'ils avaient réalisées et pour lesquelles ils bénéficiaient du régime du report d'imposition.

3. Cette imposition, prévue au 1 bis de l'article 167, ne comportait aucune restriction tenant à la durée de résidence en France ou au quantum de la participation détenue par le contribuable dans le capital ou les bénéfices sociaux de la société concernée.

II. Plus-values concernées

4. Le transfert du domicile fiscal hors de France mettait fin au report d'imposition des plus-values d'échange ou de cession relevant des dispositifs mentionnés :

- au II de l'ancien article 92 B qui prévoyait, sous certaines conditions, le report d'imposition des plus-values d'échange des participations inférieures ou égales à 25 %¹ lorsque cet échange résultait d'une opération d'offre publique d'échange, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés [dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999] ;

- à l'ancien article 150 A bis qui prévoyait, sous certaines conditions, le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres résultant d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière [dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999] ;

- au I ter de l'ancien article 160 qui prévoyait, sous certaines conditions, le report d'imposition de la plus-value d'échange de participations supérieures à 25 %² lorsque cet échange résultait d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés [dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999] ;

- à l'ancien article 92 B decies et au II de l'ancien article 160 qui permettaient à certains salariés ou dirigeants de sociétés de bénéficier, sous certaines conditions, d'un report d'imposition des plus-values de cession des droits sociaux qu'ils détenaient dans ces sociétés lorsque le produit de cette cession était réinvesti dans le capital d'une société nouvellement cotée [dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999] ;

- à l'article 150-0 C qui permettait à certains salariés ou dirigeants de sociétés de bénéficier sous certaines conditions, d'un report d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux qu'ils détenaient dans ces sociétés, lorsque le produit de la cession était réinvesti dans le capital d'une société nouvelle non cotée [dispositif applicable du 1^{er} janvier 2000 jusqu'au 31 décembre 2005].

¹ Plus-values d'échange imposables en application des anciens articles 92 B et 92 J.

² Plus-values d'échange imposables en application de l'ancien article 160.

B. MODALITES D'IMPOSITION

I. Imposition immédiate

5. Les plus-values nettes en report d'imposition à la date du transfert du domicile hors de France étaient imposables à raison de ce transfert.

II. Sursis de paiement

6. Toutefois, le paiement de l'impôt correspondant aux plus-values en report d'imposition pouvait faire l'objet d'une demande de sursis dans les conditions du II de l'ancien article 167 bis.

7. L'octroi du sursis de paiement était subordonné à la condition que le contribuable déclare les plus-values imposables à raison du transfert de son domicile hors de France, demande expressément ce sursis de paiement, désigne un représentant fiscal établi en France et constitue des garanties auprès du comptable du Trésor.

III. Conséquences et expiration du sursis de paiement

8. Le montant de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values en report imposables à raison du transfert du domicile hors de France pour lequel le contribuable avait demandé le sursis de paiement faisait l'objet d'une mise en recouvrement spécifique, distincte de celle de l'impôt afférent aux autres revenus dont le contribuable avait disposé durant l'année de ce transfert jusqu'à la date de celui-ci. Cette mise en recouvrement spécifique concernait également les contributions et prélèvements sociaux exigibles au titre des revenus du patrimoine.

9. Le sursis de paiement avait pour effet de différer l'exigibilité de l'impôt afférent aux plus-values en report imposables à raison du transfert du domicile du contribuable hors de France et de suspendre la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à la date de l'événement qui entraînait son expiration.

10. Sous réserve, d'une part, des manquements aux obligations déclaratives mises à la charge du contribuable, et, d'autre part, des situations dans lesquelles le contribuable était susceptible de bénéficier d'un dégrèvement d'office des impositions établies à raison du transfert de son domicile hors de France (cf. n°11. ci-après), le paiement de l'impôt en sursis était différé jusqu'au moment où les titres concernés faisaient l'objet d'une transmission, d'un rachat, d'un remboursement ou d'une annulation.

IV. Dégrèvement d'office des impositions en sursis de paiement

11. Lorsque le contribuable transférait de nouveau son domicile en France, les impositions afférentes à des plus-values en report portant sur des titres qui, à la date de ce nouveau transfert, étaient demeurés dans son patrimoine et dont le paiement était en sursis sur le fondement du 1 bis de l'article 167, faisaient l'objet d'un dégrèvement d'office. En revanche, si ces impositions avaient été acquittées lors du transfert du domicile hors de France, elles ne pouvaient pas faire l'objet d'un tel dégrèvement.

Section 2 : Transfert de domicile intervenu à compter du 1^{er} janvier 2005 – Dispositions issues de l'article 19 de la loi de finances pour 2005

12. L'article 19 de la loi de finances pour 2005 a abrogé le 1 bis de l'article 167 et l'article 167 bis qui prévoyaient respectivement l'imposition immédiate des plus-values de cession ou d'échange en report d'imposition et des plus-values latentes sur les participations substantielles lors du transfert par le contribuable de son domicile hors de France.

13. Ces abrogations faisaient suite aux décisions de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) du 11 mars 2004 et du Conseil d'Etat du 10 novembre 2004 (affaire n° 211341 de Lasteyrie du Saillant) qui ont jugé le dispositif français d'imposition des plus-values latentes en cas de transfert du domicile à l'étranger, prévu à l'article 167 bis, contraire au principe de liberté d'établissement protégé par l'article 43 du Traité instituant la Communauté européenne.

14. Ainsi, les transferts de domicile hors de France intervenus à compter du 1^{er} janvier 2005 n'entraînent plus l'expiration du report d'imposition des plus-values d'échanges ou de cessions.

Pour plus de précisions sur les événements susceptibles d'entraîner l'expiration du report d'imposition, il convient de se reporter au paragraphe n° **23**.

CHAPITRE 2 : NOUVEAU DISPOSITIF

15. L'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 (loi n° 2005- 1720 du 30 décembre 2005) pré voit, sous certaines conditions, le dégrèvement d'office de l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'article 167 et le rétablissement des reports d'imposition existant sur ces mêmes titres.

Section 1 : Personnes concernées

16. Sont concernés par ce dispositif, les contribuables qui ont transféré, avant le 1^{er} janvier 2005, leur domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Il s'agit donc des contribuables qui ont transféré leur domicile dans un autre Etat de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège.

Section 2 : Dégrèvement d'office des impositions et rétablissement des reports d'imposition

A. IMPOSITIONS CONCERNEES

17. Sous réserve du respect des conditions précisées ci-après (cf. n° **18.** à **20.**), les impositions établies sur le fondement du 1 bis de l'article 167 (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux) et afférentes à des plus-values d'échange ou de cession dont l'imposition avait été reportée (cf. n° **4.** ci-avant) font l'objet d'un dégrèvement d'office, que le contribuable ait ou non bénéficié d'un sursis de paiement lors du transfert de son domicile hors de France.

B. CONDITIONS D'APPLICATION

I. Conservation des titres dans le patrimoine du contribuable

18. Les impositions afférentes aux plus-values en report d'imposition établies en application du 1 bis de l'article 167 ne peuvent faire l'objet d'un dégrèvement d'office que si le contribuable apporte la preuve que les titres auxquels ces impositions se rapportent figurent toujours dans son patrimoine au 1^{er} janvier 2006.

Le contribuable peut apporter cette preuve par tout moyen (attestation de l'établissement gestionnaire des titres par exemple).

II. Obligations déclaratives

19. Le dégrèvement d'office des impositions en sursis de paiement est subordonné à la demande expresse du contribuable et au dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 et de la déclaration n° 2041 -GL dûment complétées à cet effet au centre des impôts des non-résidents (CINR).

20. La restitution du montant de l'impôt acquitté afférent aux plus-values en report d'imposition est subordonnée à la demande expresse du contribuable accompagnée de la déclaration spéciale n° 2041 GL déposée l'année du transfert de son domicile hors de France et de l'avis d'imposition afférent aux plus-values en report d'imposition et au dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 dûment complétée à cet effet au centre des impôts des non-résidents.

C. CONSEQUENCES DU DEGREVEMENT D'OFFICE

21. La levée des garanties correspondant aux impositions dégrévées est prononcée. Le contribuable peut alors prétendre au remboursement des frais de constitution de garantie qu'il a supportés, dans les conditions prévues aux articles R*208-3 à R*208-6 du Livre des Procédures Fiscales.

D. RETABLISSEMENT DES REPORTS D'IMPOSITION

22. Le dégrèvement d'office des impositions afférentes aux plus-values en report emporte rétablissement de plein droit des reports existants sur les titres concernés à la date du transfert de domicile hors de France.

Section 3 : Suivi des reports d'imposition des plus-values d'échange ou de cession rétablis

A. EVENEMENTS ENTRAINANT L'EXPIRATION DES REPORTS D'IMPOSITION

23. Les événements mettant fin au report et qui entraînent, par conséquence, l'imposition immédiate des plus-values d'échange ou de cession sont :

- pour les reports d'imposition prévus au II de l'ancien article 92 B et au 4 du I ter de l'ancien article 160 (cf. n° 4. ci-avant), la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus à l'échange ;

- pour les reports d'imposition prévus à l'ancien article 92 B decies, à l'article 150-0 C et au II de l'ancien article 160 (cf. n° 4. ci-avant), la transmission, le rachat ou l'annulation des titres reçus en contrepartie de l'apport ;

- pour les reports d'imposition prévus à l'article 150 A bis et aux 1 et 2 du I ter de l'ancien article 160 (cf. n° 4. ci-avant), la cession ou le rachat des titres reçus à l'échange.

B. IMPOSITION DES PLUS-VALUES A L'EXPIRATION DE LA PERIODE DE REPORT

24. Dans le cadre d'un mécanisme de report d'imposition, le fait générateur de la plus-value est constitué par l'échange ou l'apport initial. Son assiette est déterminée selon les règles en vigueur à cette date.

25. En revanche, le report a pour objet de décaler l'imposition effective de la plus-value, ce qui conduit à appliquer les règles de taxation en vigueur au moment de l'expiration du report.

Le taux d'imposition applicable est donc le taux en vigueur au cours de l'année d'expiration du report.

26. Lorsque l'opération mettant fin au report d'imposition ne porte que sur une partie des titres reçus en échange, seule la fraction de la plus-value reportée correspondante est imposée ; le surplus continue de bénéficier du report.

27. Lorsque le contribuable n'est pas domicilié en France au sens de l'article 4 B au moment de l'imposition de la plus-value en report, les contributions et prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine ne sont pas exigibles.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

28. Les articles 74-0 L, 74-0 M, 74-0 N et 74-0 O de l'annexe II définissent les obligations spécifiques auxquelles sont soumis les contribuables qui bénéficient d'un report d'imposition ou qui demandent à bénéficier de la prorogation du report d'imposition dans les conditions prévues par les articles 150 UB, 150-0 B ou 150-0 C.

29. Dès la première année qui suit le rétablissement du report d'imposition, et chaque année jusqu'à son expiration, le contribuable dépose une déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) en indiquant dans le cadre prévu à cet effet le montant de l'ensemble des plus-values en report d'imposition.

30. Les contribuables qui disposent de plus-values pour lesquelles le report d'imposition a été rétabli sont tenus de souscrire la déclaration des plus ou moins-values (n° 2074) et son annexe relative aux plus-values en report d'imposition (n° 2074-I), sur laquelle figure les états de suivi prévus aux articles 74-0 N et 74-0 O de l'annexe II, au titre de l'année où intervient un événement entraînant l'expiration totale ou partielle d'un report d'imposition.

31. Enfin, le contribuable mentionne le montant de la plus-value dont le report est expiré sur la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année au cours de laquelle le report expire et sur la déclaration des plus ou moins-values (n° 2074) et son annexe relative aux plus-values en report d'imposition (n° 2074-I).

32. En ce qui concerne l'imposition des plus-values mentionnées au troisième alinéa du paragraphe n°4, il convient de se reporter à l'instruction administrative du 14 janvier 2004, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 8 M-1-04 (fiche 12, n°s 13. et s.).

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

33. Les dispositions de l'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 (loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006.

BOI lié : 5 B-20-99.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe I

**Article 19 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004 -1484 du 30 décembre 2004,
Journal officiel du 31 décembre 2004)**

Article 19

I- Le 1 bis de l'article 167 et l'article 167 bis du code général des impôts sont abrogés.

II. - Les dispositions du I sont applicables aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005.

•

Annexe II

**Article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n°2005- 1720 du 30 décembre 2005,
Journal officiel du 31 décembre 2005)**

I. - Lorsque le contribuable a transféré son domicile hors de France dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, avant le 1er janvier 2005, l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'article 167 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2005 est dégrevé d'office pour la fraction correspondant aux titres qu'il détient au 1er janvier 2006. Les reports d'imposition des plus-values afférentes à ces titres existant à la date du transfert du domicile hors de France sont rétablis de plein droit.

II. - Les dispositions du I entrent en vigueur à compter du 1er janvier 2006.